

Betydningen av andres aktivitet ved vurderingen av om skattyter driver virksomhet.

Kandidatnummer: 704

Leveringsfrist: 25. november 2013

Antall ord: 13 021



Innholdsfortegnelse

1 INNLEDNING.....	1
1.1 Virksomhetsbegrepets rettslige plassering	1
1.2 Problemstilling	2
1.3 Problemstillingens rettslige betydning	3
1.4 Avgrensninger.....	5
1.5 Terminologi.....	6
1.6 Den videre fremstilling.....	7
2 RETTSLIGE UTGANGSPUNKTER	8
2.1 Innledning.....	8
2.2 Lovens ordlyd	8
2.3 Subjektsprinsippets rekkevidde.....	8
2.4 Oppsummering.....	10
3 EKTEFELLE	11
3.1 Innledning	11
3.2 Ektefellers status som skattesubjekt	11
3.3 Forarbeider.....	14
3.4 Bindende forhåndsuttalelser	17
3.4.1 Innledning.....	17
3.4.2 BFU 04/06	17
3.4.3 BFU 09/06.....	23
3.4.4 Betydningen av uttalelsene.....	23
3.5 Oppsummering.....	24
4 ØVRIGE FAMILIEMEDLEMMER.....	25
4.1 Barn.....	25

4.2 Andre.....	26
4.3 Oppsummering.....	26
5 OPPDRAGSTAGER.....	27
5.1 Innledning.....	27
5.2 Kontrakten.....	27
5.3 Rt. 2013 s. 421 (Tronviken).....	28
5.3.1 Innledning.....	28
5.3.2 Saksforhold	28
5.3.3 Høyesteretts vurdering	29
5.3.4 Analyse av dommen	32
5.4 Lignings-ABC.....	43
5.5 Oppsummering.....	44
6 AKTIVITETSUTØVERENS FORHOLD.....	45
7 GENERELT OM KRAV TIL TILKNYTNING MELLOM SKATTYTER OG	
AKTIVITET.....	47
8 LITTERATURLISTE.....	49

1 Innledning

1.1 Virksomhetsbegrepets rettslige plassering

Begrepet «virksomhet» er et av skatterettens mest sentrale. Et uttrykk for begrepets sentrale posisjon finner man i skattelovens¹ hovedregel, § 5-1 (1). Av bestemmelsen fremgår at som skattepliktig inntekt anses «... enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet ...». Virksomhetsinntekt utgjør altså én av skattelovens tre inntektstyper.

Begrepet «virksomhet» er vagt. Følgelig har det gitt opphav til en lang rekke tolknings-spørsmål.² Et hovedspørsmål er hvordan virksomhetsinntekter skal avgrenses mot de andre inntektstypene. Spørsmålet har betydning fordi inntektstypen man står overfor, er avgjørende for hvilke skatteregler som kommer til anvendelse. Konstatning av at det foreligger en virksomhet, kan avgjøre både om det overhodet foreligger skatteplikt, og hvor stor skattebelastningen i så fall vil bli.³ I tillegg vil reglene om fradrag (f.eks. sktl. §§ 6-25, 14-40 og 6-10), tidfesting (f.eks. sktl. § 14-2, § 14-5, § 14-40 flg.), skattested (sktl. § 3-3) med videre, kunne bero på hvorvidt inntekten er innvunnet i eller utenfor virksomhet.

Ved bedømmelsen av om en aktivitet er en virksomhet, har det i retts- og ligningspraksis spesielt vært vektlagt om aktiviteten har et visst omfang og en viss varighet, om den er utøvet for skattyterens regning og risiko og om den har økonomisk karakter.⁴ En betydelig rettspraksis utdyper disse momentenes nærmere innhold.⁵

En side ved virksomhetsbegrepet som er mindre belyst, men som nødvendigvis må inngå i vurderingen av om en virksomhet foreligger, er hvilke aktiviteter man kan ta i betraktning

¹ Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars nr. 14.

² Se f.eks. Aarbakke (1967).

³ Berg-Rolness (2009) s. 15.

⁴ Ot.prp.nr 86 (1997-1998) s. 48.

⁵ Omfang og varighet: Rt.1973 s. 931 (Holst). Regning og risiko: Rt. 1994 s. 1064 (Bye), Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon) og Rt. 2002 s. 996 (Skoog Hedrén). Økonomisk karakter: Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) og Rt. 1965 s. 1159 (Vister).

ved vurderingen. Denne siden ved virksomhetsbegrepet danner grunnlaget for problemstillingen som det skal redegjøres for i fremstillingen. Problemstillingen er nærmere presisert i neste avsnitt.

1.2 Problemstilling

Problemstillingen i fremstillingen er hvilke aktiviteter som kan tillegges betydning for skattyteren når det skal avgjøres om han driver en virksomhet. Etter gjeldende rett er det ikke et vilkår at skattyter selv har utøvet aktiviteten.⁶ Samtidig er det klart at det må settes en grense et sted; ikke en hvilken som helst aktivitet som skattyter mangler befatning med, kan tillegges betydning for ham. Formålet med fremstillingen er å undersøke hvilke krav som stilles til tilknytning mellom skattyter og en gitt aktivitet for at den skal kunne tillegges betydning for ham.

At skattyterens egne handlinger kan tillegges betydning for ham, er ikke tvilsomt. Hvis skattyteren er et selskap, må aktivitet utøvet av selskapets egne organer og ansatte betraktes som selskapets egen og vil ikke bli nærmere behandlet.⁷

Når det gjelder aktivitet ut over det som må regnes som skattyterens egen, kan spørsmålet være mer uklart. Følgelig er det først og fremst betydningen av andres aktiviteter som vil bli viet plass i fremstillingen.

For å få klarhet i problemstillingen, må man gjøre en grunnleggende distinksjon. Det er en prinsipiell forskjell på det tilfellet at A i lovens forstand driver en virksomhet, og det tilfellet at A identifiseres med en B som driver virksomhet. I det første tilfellet oppfyller A selv lovens vilkår, i det andre tilfellet identifiseres han med en som oppfyller vilkåret. Problemstillingen her vil dreie seg om førstnevnte kategori. Identifikasjonsspørsmål holdes utenfor. Fremstillingen forlater aldri det overordnede spørsmål om hvorvidt A driver virksomhet. Betydningen av denne distinksjonen vil fremgå senere i fremstillingen.

⁶ Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen).

⁷ Betydningen av ansattes aktivitet er nevnt i Ot.prp.nr. 92 (2004-2005) s. 76-77.

1.3 Problemstillingens rettslige betydning

Her vil jeg redegjøre for den rettslige betydningen det har å avgjøre hvilke aktiviteter som kan tillegges betydning for skattyter ved spørsmålet om han driver virksomhet. En slik redegjørelse vil kunne ha en verdi i seg selv fordi den setter problemstillingen inn i en større ramme. Men viktigst er at de rettslige konsekvenser problemstillingen utløser, vil utgjøre et reelt hensyn som vil kunne tillegges vekt i grensetilfeller.

Problemstillingen oppstår altså idet man skal ta stilling om skattyter driver en virksomhet. I Ot.prp.nr 86 (1997-1998) s. 48 fremgår tre momenter som skal vektlegges ved vurderingen av om en virksomhet foreligger. Det må være utøvet aktivitet av et visst *omfang* og en viss *varighet*, den må være utøvet for *skattyterens regning og risiko* og den må ha *økonomisk karakter*.

På to måter har spørsmålet om hvilke aktiviteter som kan tas i betraktning, betydning for vurderingen av disse momentene. For det første forutsetter alle de nevnte momenter at det er utøvet aktivitet. En forutsetning for overhodet å kunne anvende hvert enkelt moment, er at det implisitt eller eksplisitt er gjort et utvalg aktiviteter som momentene får anvendelse på. For det andre får spørsmålet en mer direkte betydning ved at aktivitetene man tar i betraktning, vil påvirke aktivitetens «omfang og varighet».

Den sistnevnte betydning av problemstillingen, lar seg illustrere ved et eksempel. Vi ser for oss at skattyter har satt bort til et utleiefirma oppgaven med å leie ut sine fem leiligheter slik at han selv bare utøver liten eller ingen aktivitet i den forbindelse. Isolert sett vil skattyteren i en slik situasjon ikke ha utøvet aktivitet i tilstrekkelig «omfang og varighet» til at han kan anses å ha drevet virksomhet i henhold til sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-30. Det vil dermed ha avgjørende betydning om det er anledning til å ta i betraktning aktiviteten som er utført av utleiefirmaet. Tillegges utleiefirmaets aktivitet betydning for ham, vil han i henhold til fast ligningspraksis⁸ anses å ha drevet virksomhet. Må utleiefirmaets aktivitet

⁸ I henhold til fast ligningspraksis er utleie av fem boenheter eller mer, regnet som virksomhet, jf. Lignings-ABC (2012-2013) s. 1479.

avskjæres, vil leieinntektene i stedet beskattes som kapitalinntekt, jf. sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-20.

De øvrige momentene (regning og risiko og økonomisk karakter) angår sider ved aktiviteten som ikke direkte påvirkes av om det er anledning til å ta andres aktivitet i betraktning.

Aktivitetens «omfang og varighet» er det kriteriet som hovedsakelig skiller kapitalforvaltning drevet som virksomhet fra passiv kapitalforvaltning.⁹ Den rettslige betydningen av problemstillingen i fremstillingen er altså at den først og fremst vil være avgjørende for hvorvidt en kapitalinntekt eller -gevinst skal anses å være innvunnet i eller utenfor virksomhet. Er den innvunnet utenfor virksomhet, skattlegges den som kapitalinntekt, jf. sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-20, eller kapitalgevinst, jf. sktl. § 5-1 (2). Er den innvunnet i virksomhet, beskattes den som virksomhetsinntekt, jf. sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-30. Dette vil kunne få stor betydning for skattebelastningen.¹⁰

Kapitalinntekt og -gevinst utenfor virksomhet inngår som hovedregel bare i beregningsgrunnlaget for alminnelig inntekt.¹¹ Alminnelig inntekt beskattes med 28 %¹² etter at det er gjort fradrag for kostnader som er pådratt for å erverve inntekten, jf. sktl. § 6-1.

Virksomhetsinntekt inngår også i beregningsgrunnlaget for alminnelig inntekt, og vil på samme måte beskattes med 28 %¹³ etter fradrag for kostnader. I tillegg vil imidlertid inntekt fra virksomhet i enkeltpersonsforetak inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekt. Slik

⁹ Berg-Rolness (2009) s. 132.

¹⁰ Berg-Rolness (2009) s. 138.

¹¹ Zimmer (2009) s. 353.

¹² Alminnelig inntekt er beregningsgrunnlag for kommune- og fylkeskommuneskatt (maksimal skattesats hhv. 11,60 % og 2,65 % (= 14,25 %), jf. ssv. § 3-8 jf. sktl. § 15-2) og fellesskatt til staten (skattesats 13,75 %, jf. ssv. § 3-2 (2), jf. sktl. § 15-1). Til sammen utgjør høyeste kommune/fylkeskommuneskatt og fellesskatt til staten 28 % (14,25 + 13,75 %).

¹³ Se note 11.

vil virksomhetsinntekten ytterligere beskattes med trygdeavgift på 11%¹⁴ og toppskatt til staten med 0-12 %.¹⁵ Samlet sett vil den maksimale skattebelastningen for personlig næringsdrivende etter dette være på 51%.

Er skattyter et aksjeselskap eller en annen form for selskap eller innretning som nevnt i sktl. § 2-2 (1), skal det ikke beregnes personinntekt, bare alminnelig inntekt.¹⁶ Av den alminnelige inntekten skal disse bare betale skatt til staten, med en skattesats på 28 %.¹⁷ For denne gruppen skattytere vil det dermed i alminnelighet ikke ha betydning hvorvidt aktiviteten klassifiseres som kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt. Begge deler medfører beskatning på 28 %.¹⁸

1.4 Avgrensninger

Problemstillingen kan innen sitt område gjøres svært omfattende. Skattyter selv kan være en fysisk person eller et selskap, jf. sktl. §§ 2-1 og 2-2. Det samme gjelder for aktivitetsutøver. Dessuten er selskaper ingen homogen gruppe i denne sammenheng. Ikke alle selskaper er egne skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2 (2).

Teoretisk sett vil det være mulig å undersøke hvordan problemstillingen arter seg i ulike situasjoner ved at man skifter ut skattesubjektet på henholdsvis skattyter- og aktivitetsutøversiden. Praktisk sett, og spesielt innenfor rammen av denne fremstillingen, vil dette føre for langt. Trolig vil det neppe heller være hensiktsmessig. Det er grunn til å anta flere forhold vil være felles for dem. For å håndtere problemstillingen innenfor de angitte rammer, har jeg derfor foretatt noen avgrensninger.

¹⁴ Stortingsvedtak om avgifter til folketrygden 2013 § 8 jf. ftrl. § 23-3 (1) nr. 3.

¹⁵ Jf. ssv. § 3-1, jf. sktl. § 15-1.

¹⁶ Zimmer (2009) s. 93.

¹⁷ Jf. ssv. § 3-3 jf. sktl. § 15-1.

¹⁸ Jf. ssv. § 3-3.

For det første er fremstillingen begrenset til et utvalg typetilfeller. De typetilfellene som er med, er ikke valgt ut etter et prinsipielt utvalgs-kriterium. De er valgt ut fordi det foreliggende rettskildematerialet inneholder argumenter som kan belyse problemstillingen for nettopp disse. For å bøte på det forhold at fremstillingen som følge av dette blir lite prinsipiell, har jeg forsøkt å gi en mer generell tilnærming til problemstillingen etter at typetilfellene er gjennomgått.

Et spørsmål som i utgangspunktet er relevant for problemstillingen, men som jeg av hensyn til omfanget av den har funnet å måtte avgrense mot, er på hvilken måte andres aktivitet kan tillegges betydning for skattyter i kraft av at disse anses å drive én virksomhet sammen.

Ut over dette er fremstillingen avgrenset mot internasjonal skatterett. Jeg nøyer meg med å fastslå at problemstillingen vil kunne få en side mot internasjonal skatterett der den aktuelle aktivitet er utøvet av et subjekt som ikke bor eller er hjemmehørende i Norge.

1.5 Terminologi

Problemet som skal drøftes i problemstillingen, har ingen terminologi som er gjennomført konsekvent i rettskildematerialet. Jeg har formulert problemet som et spørsmål om hvilke aktiviteter som kan «tillegges betydning» for skattyter. I enkelte rettskilder¹⁹ er problemet formulert som et spørsmål om hvilke aktiviteter som kan «tilordnes» skattyter. Som det vil fremgå er dette en terminologi jeg har innvendinger mot når den benyttes på det som er temaet her.

Det kan også være grunn til å bemerke at betegnelsen «aktivitet» som brukes mye i fremstillingen, i alminnelighet kan forstås som synonymt med «virksomhet». På skatterettens område er imidlertid betegnelsen «virksomhet» forbeholdt aktiviteter som har visse kjennetegn.²⁰ I tråd med dette vil betegnelsen «aktivitet» bli brukt nøytralt om en enhet som ikke nødvendigvis fyller virksomhetsvilkåret.

¹⁹ Rt. 2013 s. 421 (Tronviken) og BFU 04/06.

²⁰ Ot.prp.nr 86 (1997-1998) s. 48.

1.6 Den videre fremstilling

Formålet med fremstillingen er å undersøke hvilke kriterier som må være til stede for at en aktivitet kan tillegge betydning for skattyter. Dette vil det redegjøres for i fremstillingens siste del. Før jeg kommer så langt, vil jeg gå gjennom enkelte typetilfeller etter tur. Typetilfellene som vil bli behandlet er ektefeller, andre familiemedlemmer og oppdragstagere. Aller først følger en redegjørelse av relevante rettslige utgangspunkter.

2 Rettslige utgangspunkter

2.1 Innledning

Som nevnt, vil problemstillingen i hovedsak drøftes ved illustrasjon av typetilfeller. Typetilfellene deler imidlertid noen felles rettslige utgangspunkter. For å unngå unødig gjentakelse, er disse skilt ut til separat behandling her.

2.2 Lovens ordlyd

Spørsmålet om hvilke aktiviteter man kan ta i betraktning når man skal ta stilling til om skattyter driver en virksomhet, vil man møte over alt der skatteloven tillegger det betydning at det er utøvet en «virksomhet».

I prinsippet beror spørsmålet på en tolkning av ordlyden «virksomhet». Lovens ordlyd «virksomhet» gir imidlertid liten veiledning for spørsmålet.

Det er ikke gitt en definisjon av begrepet i loven. Enkelte eksempler på virksomhetsinntekt fremgår av sktl. § 5-30, og enkelte eksempler på unntak av § 5-31. Men heller ikke disse bestemmelsene gir veiledning for problemstillingen.

Det må dermed konstateres at lovteksten i liten grad bidrar til å avklare hvilke aktiviteter som kan tillegges betydning for skattyter.

2.3 Subjektsprinsippets rekkevidde

Selv om det ikke er uttalt direkte i skatteloven, bygger loven på en grunnleggende forutsetning om forholdet mellom den enkelte skatteregel og skattesubjektene, subjektsprinsippet. Spørsmålet blir om subjektsprinsippet kan bidra til å avklare hvilke aktiviteter som kan tillegges betydning for skattyter.

Prinsippet forutsetter at alle vilkår som en skatteregel oppstiller, som hovedregel må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt.²¹

Prinsippet innebærer dermed at det ikke er anledning til å identifisere ett skattesubjekt med et annet med mindre det er holdepunkter for det motsatte.²² Spørsmålet om hvorvidt Peder Ås har innvunnet en fordel i virksomhet, kan man altså ikke svare bekreftende på ved en henvisning til at Marte Kirkerud eller Lillevik A/S oppfyller virksomhetsvilkåret.

Spørsmålet er imidlertid hvor langt subjektsprinsippet rekker utover dette. For problemstillingen her blir spørsmålet om prinsippet skal strekkes så langt at man ved vurderingen av om Peder Ås driver en virksomhet, må avskjære alle aktiviteter som utøves av andre.

Legges dette til grunn, vil det etter min mening innebære at prinsippet prinsipielt vil gå ut på noe annet. Prinsippet vil ikke da lenger bare stille krav om at samme subjekt mottar fordel og driver virksomhet. I tillegg vil det materielt innsnevre de momenter som vil være relevante ved virksomhetsvurderingen. Reelt sett får prinsippet da betydning for hva som er virksomhetsinntekt i skattelovens forstand.

Så vidt jeg kan se har det ikke vært drøftet i rettspraksis eller i juridisk litteratur om prinsippet kan gis en slik rekkevidde. Slik rettstilstanden er må subjektsprinsippet antas bare å stille krav om at vilkårene en skatteregel oppstiller, må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt.

Følgelig er det vanskelig å se at subjektsprinsippet er til hinder for å ta andres aktivitet i betraktning ved spørsmålet om hvorvidt et skattesubjekt driver virksomhet. Forutsatt at man kan si at skattyter har drevet virksomhet i skattelovens forstand, må resultatet antas å være i harmoni med subjektsprinsippet nær sagt uansett hvem som faktisk har utøvet aktivitet.

²¹ Zimmer (2009) s. 101.

²² Zimmer (2009) s. 101.

Her kommer betydningen av distinksjonen som ble gjort innledningsvis, til uttrykk. Anlegger man et identifikasjonssynspunkt, kommer man i konflikt med subjektsprinsippet. Av denne prinsipielle grunn er det viktig å holde spørsmålene adskilt. Praktisk sett får spørsmålene mindre betydning; skattyterens fordel ville i begge tilfeller beskattes som virksomhetsinntekt.

Subjektsprinsippet kan etter dette ikke anses å være til hinder for at andres aktivitet tillegges betydning for skattyter. Ut over dette gir prinsippet få bidrag til å belyse problemstillingen.

2.4 Oppsummering

De rettslige utgangspunktene som er skissert ovenfor, gir i liten grad bidrag til å belyse problemstillingen. Et forhold det imidlertid er viktig å ta med seg, er at hverken lovens ordlyd eller dens underliggende subjektsprinsipp er til hinder for at andres aktiviteter tillegges betydning for skattyter.

Hvilken tilknytning som nærmere bestemt kreves mellom skattyter og aktivitet, gir de imidlertid liten hjelp til å avklare. Det vil være hensiktsmessig å gjennomgå visse typetilfeller for å belyse forholdet nærmere.

3 Ektefelle

3.1 Innledning

Flere av reglene i skatteloven tillegger det betydning at to personer er gift med hverandre. Her er spørsmålet om noen av de særreglene som gjelder for ektefeller, medfører at det er grunnlag for å la den ene ektefellens aktivitet tillegges betydning for bedømmelsen av fordeler som tilfaller den andre.

Spørsmålet er først og fremst av betydning der skattyter ikke selv fyller kravet til virksomhet, men står i posisjon til å gjøre det hvis også ektefellens aktivitet blir regnet med. Sett at skattyter eier to leiligheter som han leier ut. Leieinntekten fra utleien vil bli beskattet som kapitalinntekt, jf. sktl. § 5-1(1) jf. § 5-20 (1) bokstav a. Hvis hans ektefelle på sin side eier og leier ut tre leiligheter vil de samlet sett leie ut fem leiligheter. Dette innebærer at hvis ektefellens aktivitet tillegges betydning for skattyter, vil utleieaktiviteten ha et slikt omfang²³ at leieinntektene bli beskattet som virksomhet, jf. sktl. § 5-1(1) jf. § 5-30 (1).

3.2 Ektefellers status som skattesubjekt

Et første spørsmål er om ektefeller skal betraktes som to selvstendige skattesubjekter eller om de skal anses som ett.

Hvis ektefellene anses som ett skattesubjekt, vil det i henhold til det omtalte subjektsprinsippet være tilstrekkelig at de samlet sett oppfyller vilkårene for skatteplikt, fradragsrett og øvrige skatteposisjoner. Derigjennom vil ektefellens aktivitet tillegges betydning for skattyter.

²³ I henhold til fast ligningspraksis er utleie av 5 boenheter eller mer ansett som virksomhet, jf. Lignings-ABC (2012-2013) s. 1479.

Samtidig vil dette medføre at ektefellers forhold faller utenfor fremstillingen. Hvis ektefellene sammen er ett skattesubjekt, vil den prinsipielt sett riktige betraktningssmåte være å anse begge ektefellenes aktivitet som skattesubjektet «ektefellers» egen aktivitet. Ektefellenes subjektstatus får dermed avgjørende betydning for om problemstillingen overhode er aktuell for ektefeller.

Utgangspunktet er at plikt til å svare skatt «har enhver person bosatt i riket», jf. sktl. § 2-1 (1).

Hver ektefelle er, i kraft av å være en fysisk person, dermed et eget skattesubjekt. Det er ingenting i ordlyden som tilsier at på at fysiske personer mister sin selvstendige subjektstatus ved ekteskapsinngåelse. At ektefellenes aktivitet skulle tillegges betydning for skattyter i kraft av at de betraktes som ett skattesubjekt, gir denne bestemmelsen ikke grunnlag for å si.

Enkelte uttalelser i andre rettskildefaktorer kan imidlertid tyde på at forholdet ikke er fullt så entydig som bestemmelsen i utgangspunktet skulle tilsi.

Et spørsmål er om bestemmelsen om sambeskatning av ektefeller, ut over å angi ligningsmåten for ektefeller, også er en bestemmelse som medfører at ektefeller ved vurderingen av om vilkårene for skatteplikt og øvrige skatteposisjoner er til stede, skal vurderes under ett.

At ektefellene skal «lignes under ett for begges ... inntekter», jf. sktl. § 2-10, innebærer at ektefellenes inntekter og utgifter skal regnes sammen ved skatteberegningen.²⁴ Etter sin ordlyd er dette en rent teknisk regel som angir at ektefellenes inntekter ved ligningen skal behandles samlet. Ingenting i ordlyden peker mot at ektefellene skal betraktes samlet også ved spørsmålet om vilkårene for skatteplikt osv. er til stede. På den annen side utelukker

²⁴ Zimmer (2009) s. 395.

ordlyden det heller ikke. Regelen om sambeskatning lar seg dermed harmonisere med regelen som kan utledes av sktl. § 2-1 (1).

Reglene om ligning under ett av ektefeller, er undertiden blitt benyttet som grunnlag for å identifisere ektefeller med hensyn til om vilkår for skatteplikt, fradragsrett osv. er til stede.²⁵ Det uttales undertiden at ektefeller skal anses som ett subjekt ved anvendelsen av skattereglene.²⁶ I Ot.prp.nr. 64 (1991-92) s. 8 heter det for eksempel at «... eieroverføring til ektefelle vil i seg selv ikke bli ansett som uttak. Dette skyldes at ektefeller er *ett skattesubjekt* når det gjelder formue og eierforhold (min kursivering)».

Denne og lignende uttalelser kan tyde på at ektefeller må betraktes som ett skattesubjekt også ved vurderingen av om vilkårene for skatteplikt og øvrige skatteposisjoner er til stede.

En slik oppfatning vil imidlertid sette bestemmelsen om sambeskatning i et noe underlig lys. Skulle ektefeller betraktes som ett skattesubjekt, ville regelen om sambeskatning i det store og hele være overflødig. En av skattesubjektets funksjoner er jo nettopp å være en beregningsenhet for skatten.²⁷ Det er dessuten fremholdt i juridisk teori at spørsmålet om sambeskatning bør holdes adskilt fra reglene som angir hvem som er skattesubjekter.²⁸ I lys av at hjemmelen for å anse fysiske personer som egne skattesubjekter er så vidt klar, må man anta at lovgiver, hvis meningen var å unnta ektefeller, ville oppstille en like klar unnataksbestemmelse for et så praktisk tilfelle. Dette, sammenholdt med vekten av lovens ordlyd, må medføre at det ikke er grunnlag for å hevde at ektefeller generelt sett skal anses som ett skattesubjekt.

At ektefeller generelt ikke skal betraktes som ett skattesubjekt, er ikke til hinder for at det i enkelttilfeller kan være grunnlag for å behandle dem som ett, også ved spørsmålet om

²⁵ Stoveland (2005) note 61.

²⁶ Stoveland (2005) note 61.

²⁷ Zimmer (2009) s. 101.

²⁸ Zimmer (2009) s. 103.

vilkårene for skatteplikt, fradragsrett og øvrige skatteposisjoner er til stede.²⁹ Uttalelsene om at ektefeller er ett skattesubjekt, som jeg refererte til ovenfor,³⁰ vil i lys av dette gi bedre mening. For problemstillingen som behandles her, vil det først og fremst være interessant å undersøke hvorvidt ektefeller må identifiseres ved spørsmålet om virksomhetsvilkåret er oppfylt.

Når utgangspunktet må være at ektefeller generelt sett må betraktes som to selvstendige skattesubjekter, vil det måtte kreves konkrete holdepunkter for å kunne anlegge den motsatte betraktning. Slike holdepunkter er vanskelig å finne for spørsmålet om hvorvidt virksomhetsvilkåret er oppfylt. Tvert imot finnes det holdepunkter for at de skal vurderes hver for seg, også da. Skattedirektoratet har inntatt dette standpunkt i form av bindende forhåndsuttalelser, jf. BFU 04/06 og BFU 09/06 (begge omtalt nedenfor).

At det finnes eksempler på at skattyter undertiden er identifisert med sin ektefelle, kunne gi grunnlag for å trekke analogislutninger fra disse. Eksemplene på identifikasjon må imidlertid betraktes som unntak fra en hovedregel. Det er grunn til å utvise forsiktighet med å trekke analogislutninger fra slike enkeltunntak i og med at dette samtidig vil innebære en innskrenkning av hovedregelen.

At det i visse tilfeller kan være grunnlag for å tillegge ektefellens aktivitet betydning for skattyter, er et spørsmål som foreløpig holdes åpent. Derimot er det etter min mening ikke grunnlag for å si at dette skulle være tilfelle i kraft av at de må anses som ett skattesubjekt.

3.3 Forarbeider

Det finnes uttalelser i forarbeidene som belyser spørsmålet om hvilken betydning aktivitet utført av skattyterens ektefelle skal ha når spørsmålet om hvorvidt skattyter driver virksomhet, skal vurderes.

²⁹ Se Zimmer (1978).

³⁰ Ot.prp.nr. 64 (1991-92) s. 8.

Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 48 angir som nevnt de relevante momentene som inngår i virksomhetsvurderingen. Det moment som er av interesse her, er i forarbeidene angitt slik:

«Aktiviteten må være utøvet *for skattyterens regning og risiko*. Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren».

Forarbeidene legger her til grunn at ektefellers aktivitet vil kunne være relevant ved vurderingen av om skattyter driver virksomhet.

Et første spørsmål er om ektefellens aktivitet alltid skal anses relevant, eller om det kreves noe mer. Sammenhengen uttalelsen inngår i, tilsier at ikke en hvilken som helst aktivitet vil være relevant. Det overordnede poeng i det siterte avsnittet, er at aktiviteten må være utøvet for skattyterens regning og risiko. Sammenhengen tilsier dermed at forutsetningen for å ta ektefellens aktivitet i betraktning, er betinget av at ektefellens aktivitet er utøvet for skattyterens regning og risiko.

Ut over dette kan forarbeidene gi grunnlag for noe sprikende slutninger. At aktiviteten er utøvet for skattyterens regning og risiko, er som nevnt det sentrale i sitatet. Men at forarbeidene trekker frem enkelte skattesubjekter, jf. formuleringen «andre som må likestilles med skattyter, for eksempel ektefelle eller andre nærstående», indikerer imidlertid at ikke enhver aktivitet utøvet for skattyterens regning og risiko kan regnes med. Uttalelsen synes å innebære at det eksisterer et tilleggskrav om at aktiviteten må være utøvet av noen med en bestemt tilknytning til skattyter. Hvis regning og risiko-kriteriet var ment å gjelde ubetinget, skulle det være irrelevant å skille mellom aktivitet som var utøvet av henholdsvis nærstående og andre.

Hvis aktiviteten først er foregått på skattyterens regning og risiko, er det vanskelig å finne gode argumenter for at utelukkende aktivitet av nærstående skal tas i betraktning.

Det kan av den grunn reises spørsmål ved om den setningen som uttrykkelig nevner visse skattesubjekter, ikke logisk sett hører til under det første av forarbeidenes³¹ virksomhetsmomenter. Det vil si det momentet som stiller krav om at aktiviteten, for å være virksomhet, må ha et «visst omfang og en viss varighet». Reelt sett er det der man møter avgrensningsproblemet med hvilke aktiviteter som kan tas i betraktning, herunder i hvilken grad andres aktiviteter har relevans.

Fristilles regning og risiko-momentet fra spørsmålet om hvem en aktivitet er utøvet av, fremstår det som et moment som gjelder ubetinget for alle aktiviteter. Dette vil ha gode grunner for seg, all den tid det er vanskelig å finne argumenter som kan begrunne et skille mellom nærstående til skattyter og andre. De slutningsproblemer som oppstår ved at enkelte slike skattesubjekter er nevnt, kan skyldes denne svikten i logisk sammenheng.

Hvis man bygger på ovenstående resonnement, vil man imidlertid få det problem, at man setter seg ut over det syn forarbeidene gir uttrykk for. I tillegg kommer at jeg ikke kan se at forarbeidene på dette punkt er problematisert noe sted i teorien, eller i rettspraksis der denne siden ved momentet i forarbeidene er omtalt.³²

I og med at spørsmålet ikke er løst i selve lovteksten, vil forarbeidene i utgangspunktet normalt bli tillagt stor vekt.

Det kan imidlertid være grunn til å være forsiktig med å legge for mye i forarbeidene til skatteloven av 1999. Loven av 1999 er kun en teknisk fornyelse av skatteloven av 1911.³³ Man kan dermed ikke forvente at uttalelsene i forarbeidene til 1999-loven er like

³¹ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 48.

³² Rt. 2013 s. 421 (Tronviken).

³³ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 5.

gjennomarbeidet som dem man vanligvis står overfor. Det slutningsproblem vi her får, kan synes å være et utslag av for lite bearbeidelse.

Som følge av dette, er det etter min mening rettskildemessig grunnlag for å tolke forarbeidene i tråd med det som kan utledes av reelle hensyn. I dette tilfellet innebærer det at forarbeidene ikke kan tolkes slik at det kreves at aktiviteten er utøvet av visse skattesubjekter med en spesiell tilknytning til skattyter, i tillegg til kravet om at aktiviteten må være utøvet for skattyterens «regning og risiko».

Forarbeidene gir grunnlag for å slutte at ektefellens aktiviteter vil kunne tillegges betydning for skattyter. Forutsetningen for at dette skal skje er imidlertid at aktivitetene er utført for skattyterens regning og risiko.

3.4 Bindende forhåndsuttalelser

3.4.1 Innledning

Hvilken betydning ektefellens aktivitet skal tillegges ved spørsmålet om hvorvidt skattyter driver virksomhet, har vært behandlet av Skattedirektoratet i form av bindende forhåndsuttalelser. Problemstillingen har vært oppe i to saker som begge omhandler aktivitet i form av leilighetsutleie.

3.4.2 BFU 04/06

I BFU 04/06 var spørsmålet om skattyter som skulle eie og leie ut to leieleiligheter, drev virksomhet ved utleie, jf. sktl. § 5-30. Problemstillingen oppstod fordi hans ektefelle skulle eie og leie ut tre leiligheter. Samlet sett ville det dermed bli drevet virksomhet i henhold til fast ligningspraksis der utleie av fem leiligheter eller mer utgjør virksomhet.³⁴ Hvorvidt skattyter skulle anses å drive virksomhet, berodde dermed på om det var grunnlag for å tillegge ektefellens aktivitet betydning for ham.

³⁴ Lignings-ABC (2012-2013) s. 1479.

Subsidiært tok direktoratet stilling til om ektefellene kunne anses å drive én virksomhet sammen. Sistnevnte problemstilling har jeg som nevnt funnet å måtte avgrense fremstillingen mot. Den delen av uttalelsen vil dermed bare bli kort omtalt.

Det første spørsmålet var om ektefellene skulle vurderes under ett ved spørsmålet om skattyter drev virksomhet.

Direktoratet viste til at utgangspunktet i norsk rett er at enhver fysisk person er ett skattesubjekt og at omfanget av skatteplikten skal vurderes isolert for dette skattesubjektet. Prinsippet ble ansett nedfelt i skattelovens kapittel 2 om «Skattesubjektene og skattepliktens omfang». Under henvisning til sktl. § 2-1 (1), uttalte direktoratet:

«Bestemmelsen gir uttrykk for et grunnleggende prinsipp med hensyn til tilordning. Det er det subjekt som etter det underliggende forhold er berettiget som skal tilordnes en aktuell inntekt, og tilsvarende gjelder for tilordning av fradragsrett og skatteposisjoner. Det generelle utgangspunkt er med andre ord at skattepliktig inntekt og formue skal fastsettes for den enkelte skattyter».

Med grunnlag i dette kom direktoratet til at det ikke fant grunn til å fravike utgangspunktet om at hver skattyter skal vurderes for seg. Det ble slått fast at skattyter og ektefellen ikke av den grunn at de er ektefeller vurderes under ett i forhold til spørsmålet om skattyter driver virksomhet.

Denne delen av uttalelsen gir støtte til den oppfatning som det er argumentert for tidligere i fremstillingen; at ektefeller hver for seg er to selvstendige skattesubjekter. I dette spørsmålet inntar direktoratet det samme standpunkt som jeg mener kan utledes også av de øvrige rettskildefaktorer. I lys av de øvrige rettskildefaktorer mener jeg det på dette punkt ikke er grunn til å reise spørsmål ved denne uttalelsens vekt.

Ut over dette mener jeg det kan rettes enkelte innvendinger til direktoratets rettsanvendelse. Dette skyldes først og fremst at prinsippet for tilordning som direktoratet utleder fra sktl. § 2-1 (1), ikke nødvendigvis løser det problem som saksforholdet reiser. Det kan også rettes innvendinger mot den rettsoppfatning som konklusjonen på dette punkt i uttalelsen er uttrykk for. Jeg begrunner disse innvendingene i det følgende.

Skattyterens spørsmål var i realiteten et spørsmålet om hvordan hans inntekt ville bli bedømt – om den var kapital- eller virksomhetsinntekt. Dette beror i første rekke på utleieaktivitetens «omfang og varighet»³⁵, herunder vil det ha stor betydning i hvilken grad ektefellens aktivitet kan trekkes inn. Det grunnleggende spørsmål er dermed hvilken betydning det skal ha for skattyter at hans ektefelle også har drevet utleie. Tilordningsprinsippet, som direktoratet viser til, løser tradisjonelt et annet rettsspørsmål. Prinsippet gir anvisning om hvilket subjekt som skal tilordnes en gitt inntekt, og dermed skattlegges for denne.³⁶ Direktoratet ser ut til også å ha denne oppfatning av prinsippet, jf. sitatet fra uttalelsen. Problemet er imidlertid at det i saken ikke er et spørsmål om det er skattyter selv eller ektefellen som er rett skattesubjekt for leieinntektene. Det er det vanskelig å se at prinsippet om tilordning bidrar til å avklare det som reelt sett er spørsmålet. Det at direktoratet uttaler at prinsippet også gjelder tilsvarende for fradrag og skatteposisjoner, gir etter min mening heller ikke veiledning, av lignende grunner.

Det er dermed grunnlag for hevde at begrunnelsen for resultatet faller noe på siden av det saken dreier seg om. Konklusjonen direktoratet kommer til, at det «ikke er grunnlag for å fravike utgangspunktet om at hver skattyter skal vurderes for seg» er, i og med at den er begrunnet med prinsippet for tilordning, i realiteten etter min mening svakt grunnlagt.

Selve formuleringen i konklusjonen gir også grunnlag for å reise noen spørsmål. Direktoratet konkluderer som nevnt med at «hver skattyter skal vurderes for seg» og dette utgangspunktet fant direktoratet ikke grunn til å «fravike». Man kan likevel spørre hva det innebærer at «hver skattyter skal vurderes for seg». Den må ganske sikkert innebære at

³⁵ Berg-Rolness (2009) s. 34.

³⁶ Zimmer (2009) s. 111.

identifikasjon som hovedregel utelukkes. Det interessante for problemstillingen vår, er om regelen rekker så langt at den er til hinder for at ektefellens aktivitet tillegges betydning for skattyter ved spørsmålet om han driver virksomhet, jf. subjektsp prinsippet.

Direktoratets formulering bygger på en forutsetning om at regelen har denne vide rekkevidde. Dette ligger implisitt i direktoratets formulering. Å tillegge ektefellens aktivitet betydning for skattyter ville etter direktoratets oppfatning medføre at utgangspunktet «fravikes». Altså er oppfatningen at en «hver for seg»-vurdering ikke bare er til hinder for identifikasjon, men også til hinder for at andres aktivitet tas i betraktning ved spørsmålet om skattyter driver virksomhet. En slik rettsoppfatning synes å overse at subjektsp prinsippet vil kunne slå forskjellig ut i de to tilfellene. Prinsippet er i utgangspunktet til hinder for identifikasjon, idet skattyter ved identifikasjon ikke selv vil ha oppfylt lovens vilkår. Hvis man derimot, tillegger ektefellens aktivitet betydning ved vurderingen av om skattyter driver virksomhet, inngår dette i vurderingen av om skattyter oppfyller vilkåret.

Jeg har tidligere argumentert for at subjektsp prinsippet ikke rekker så langt at det utelukker også sistnevnte betraktningssmåte (jf. pkt. 2.3). Derfor mener jeg det er grunn til å hevde at direktoratet behandler to ulike forhold under det samme utgangspunkt om at ektefellene skal «vurderes for seg», selv om subjektsp prinsippet skulle tilsi at de prinsipielt bør holdes adskilt.

Konsekvensen av at disse to forholdene blandes sammen under utgangspunktet om at hver skattyter skal «vurderes for seg», er at subjektsp prinsippet gis større rekkevidde enn det det kan synes å være rettskildemessig dekning for (jf. pkt. 2.3). Rettsoppfatningen som konklusjonen i direktoratets uttalelse gir uttrykk for, har jeg ikke funnet støtte for i andre rettskildefaktorer og det kan dermed være grunn til å være varsom med å tillegge den vekt. Dette gjelder spesielt i og med at en bindende forhåndsuttalelse ikke er en rettskildefaktor av stor vekt.³⁷

³⁷ Zimmer (2010) s. 50.

Når dette er sagt, skal det tilføyes at det neppe er grunnlag for å bestride det resultat som direktoratet på dette punkt i uttalelsen kom til. Etter min mening vil samme resultat kunne utledes av det faktum at ektefellens aktivitet ikke ble utøvet for skattyterens regning og risiko.

Det neste spørsmålet direktoratet tar opp til drøftelse, er spørsmålet om hvorvidt skattyter og ektefellen driver én felles virksomhet. Som støtte for at denne betraktningsmåte kunne være anvendbar, ble det trukket frem uttalelser i Lignings-ABC (2005 s. 745). Her var det uttalt at spørsmålet om ektefeller driver én felles bedrift eller to separate, må avgjøres på samme måte som når man tar stilling til om det foreligger én eller flere separate virksomheter hos én og samme skattyter.³⁸

I den konkrete vurderingen av hvorvidt ektefellene drev én felles virksomhet ble flere forhold trukket frem. At ektefellene begge drev utleie, altså en aktivitet av samme art, var et forhold som talte for at ektefellene drev én felles virksomhet. Avgjørende for at utleien likevel ikke ble ansett å være én virksomhet var at hver ektefelle eide sine leiligheter, selv skulle stå for og føre regnskaper over utleien, selv bar kostnadene ved utleien i tillegg til at inntektene skulle tilfalle hver ektefelle uten at det ble foretatt noen inntektsfordeling.

Etter en helhetsvurdering av disse momentene kom direktoratet til at det ikke var grunnlag for å betrakte aktiviteten som én felles virksomhet, og at ektefellene dermed måtte vurderes separat. Skattyter som leide ut kun to leiligheter, ble dermed ikke ansett å drive virksomhet.

Selv om saksforholdet i denne saken ikke gav grunnlag for å anse utleieaktiviteten som én virksomhet, viser uttalelsen en mulig måte ektefellens aktivitet kan tillegges betydning for skattyter på. Momentene direktoratet vektla, viser i sum at det må eksistere en viss tilknytning mellom aktivitetene for at aktivitetene skal betraktes som én virksomhet. Det at

³⁸ Det samme er lagt til grunn i oppdatert versjon av Lignings-ABC, jf. Lignings-ABC (2012-2013) s. 1483.

skattyterens egen aktivitet i omfang ikke fyller kravene til virksomhet, er altså i seg selv ikke til hinder for at han blir ansett for å drive virksomhet.

I og med at ektefellene ikke ble ansett å drive én felles virksomhet, oppstod ikke spørsmålet om ektefellene i så fall skulle anses å drive et enkeltpersonsforetak eller et ansvarlig selskap. Dette vil bero på hvorvidt virksomheten drives for den ene eller begges regning og risiko.³⁹ Spørsmålet er relevant fordi det vil ha betydning for om ektefellene skal beskattes i henhold til foretaksmodellen, jf. sktl. § 12-2 (1) bokstav g, jf. sktl. § 12-10 flg. eller deltagermodellen, jf. sktl. § 10-40 flg. Det faller utenfor oppgaven å gå nærmere inn på dette.

Ektefellenes formuesordning er et forhold som kunne tenkes å være relevant ved spørsmålet om ektefellens aktivitet kan tillegges betydning for skattyter. Spørsmålet synes ikke å være reist av direktoratet. Det er spesielt i en situasjon der ektefellene har i felleseie midler som er tilknyttet virksomheten, at det kunne være grunn til å reise spørsmål ved om dette skulle ha betydning. Direktoratet vektla eierforholdet til leilighetene, men eierforholdet til tingene påvirkes ikke av hvorvidt tingene inngår i ektefellenes særeie eller felleseie. Felleseie er bare fordelingsordning for verdiene som skal fordeles på skiftet når ekteskapet oppløses.⁴⁰ Vurderingen direktoratet har gjort, må dermed anses å være helt løsrevet fra spørsmålet om formuesordning. I og med at formuesordningen er et forhold som ikke er vektlagt, må uttalelsen på dette punkt kunne tas til inntekt for det syn at den ikke har betydning for spørsmålet. Denne oppfatning synes det også å være støtte for i teorien.⁴¹

Generelt er det ingenting ved direktoratets uttalelse som indikerer at det er av betydning at aktivitetene er utøvet av to ektefeller. Momentene kunne like gjerne vært anvendt på andre skattesubjekter. Under enhver omstendighet gir uttalelsen dermed støtte til det syn at det ikke er noe ved ekteskapet som sådant, som bringer ektefeller i en spesiell situasjon med

³⁹ Zimmer (2010) s. 512.

⁴⁰ Lødrup (2004) s. 110.

⁴¹ I den retning, Aarbakke (1990) s. 167.

tanke på om en annens aktivitet kan tillegges betydning for skattyter. En annen sak er at ekteskapet rent faktisk kan medføre en sammenblanding av rettslige og økonomiske forhold som kan gjøre at ektefeller oftere enn andre vil havne i en situasjon der spørsmålet er aktuelt å reise.

3.4.3 BFU 09/06

Skattedirektoratet har også i en annen uttalelse behandlet spørsmålet om hvorvidt ektefelles aktivitet kan tillegges betydning for skattyter. I BFU 09/06 vurderte direktoratet også et tilfelle der begge ektefeller drev utleieaktivitet. Saken skiller seg ikke prinsipielt fra den som akkurat er analysert. Den vil av den grunn ikke bli gjennomgått like grundig.

Saken gjaldt to ektefeller som drev utleieaktivitet. Hustruen leide ut fire leiligheter og en selvstendig hybelleilighet. Ektemannen leide på sin side ut tre leiligheter og en selvstendig hybelleilighet. Spørsmålet var om de kunne anses å drive virksomhet. Direktoratet kom til at det heller ikke her var grunnlag for å anse ektefellenes utleieaktivitet som én felles virksomhet. Vurdert hver for seg, ble hustruen ansett å drive virksomhet, mens ektemannens aktivitet ikke fylte kravene.

Direktoratets resonnement og det rettslige grunnlaget for resultatet var i det vesentlige identisk med uttalelsen i BFU 04/06. Ved siden av sistnevnte tilfører uttalelsen ikke svært mye nytt. Et faktisk forhold som skiller sakene, er at i BFU 09/06 ble ektefellen isolert sett ansett å drive virksomhet. Dette synes ikke å være et forhold av betydning for vurderingen av den andre skattyterens forhold.

3.4.4 Betydningen av uttalelsene

Spørsmålet er så hvilken vekt man kan tillegge argumentene som skriver seg fra direktoratets bindende forhåndsuttalelser.

Uttalelsene støtter opp om det standpunkt som er inntatt tidligere i fremstillingen, at skattyter ved vurderingen av om han driver virksomhet, skal betraktes som et selvstendig skattesubjekt. Uttalelsen støtter på dette punkt opp om det som kan utledes av de øvrige rettskildefaktorene. Vektspørsmålet blir dermed ikke satt på spissen.

Ut over dette mener jeg uttalelsen ikke kan tillegges stor vekt. Etter min mening er tilordningsprinsippet ikke anvendelig på spørsmålet om ektefellens aktivitet kan tillegges betydning for skattyter. At prinsippet skulle komme til anvendelse i en slik situasjon går på tvers av en innarbeidet oppfatning av dette prinsippet slik det er beskrevet i juridisk litteratur.⁴²

3.5 Oppsummering

Spørsmålet blir så hvordan argumentene fra det foreliggende rettskildematerialet kan harmoniseres.

De særreglene som gjelder for ektefeller, gir ikke grunnlag for å slutte at ektefellers aktivitet generelt sett skal tillegges betydning ved bedømmelsen av om skattyter driver virksomhet. Ektefeller må betraktes som to selvstendige skattesubjekter i denne sammenheng. Hverken sambeskatningsregelen, formuesordningen eller øvrige forhold medfører unntak fra dette utgangspunkt.

Derimot er det grunnlag for å si at ektefellens aktivitet på visse forutsetninger vil kunne være relevant å ta betraktning. Det rettslige grunnlaget man da bygger på, skiller seg imidlertid ikke fra det som også vil måtte legges til grunn for alle andre skattesubjekter.

Først og fremst gjelder det et krav om at aktiviteten er utøvet for skattyterens regning og risiko.

⁴² Zimmer (2009) s. 111.

4 Øvrige familiemedlemmer

Spørsmålet om i hvilken grad aktivitet utført av øvrige familiemedlemmer kan tillegges betydning for skattyteren, har ikke vært behandlet i retts- eller ligningspraksis. Noe vil man imidlertid kunne utlede om disses forhold basert på det som alt er sagt.

4.1 Barn

Spørsmålet er i hvilken grad barns aktiviteter kan tillegges betydning for en forelder som skattyter. Jeg ser bort fra det forhold at barn kan være ansatt hos en av foreldrene og i kraft av dette utøve aktivitet som tillegges betydning for forelderen som skattyter.

Det kan også for barn reises spørsmål ved om disse skal regnes som egne skattesubjekter. Hjemmelen som fastsetter at fysiske personer er egne skattesubjekter, gjør intet unntak for fysiske personer under en viss alder, jf. sktl. § 2-1 (1). Barn omfattes dermed av bestemmelsen.

Det gjelder for barn en regel som på visse betingelser fastsetter at de skal sambeskattes med sine foreldre. I hovedregelen heter det «barn som er 16 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret», lignedes sammen med foreldrene, jf. sktl. § 2-14 (1).

Sambeskatningsregelen for barn og foreldre skiller seg på flere punkter fra den regelen som gjelder for ektefeller. Uten å gå i detalj, kan jeg nevne at barnets inntekt skal lignedes «med en halvpart på hver av foreldrene» forutsatt at foreldrene bor sammen, jf. sktl. § 2-14 (1). Ektefeller kan kreve å lignedes særskilt, jf. sktl. § 2-11 (1). Tilsvarende bestemmelse finnes ikke for barn, og regelen er for dem dermed obligatorisk. Dessuten er regelen ugunstigere enn den som gjelder for ektefeller. Det er en sikker oppfatning i praksis at barn som sambeskattes med sine foreldre, ikke har krav på personfradrag i denne inntekten.⁴³

⁴³ Zimmer (2009) s. 401.

Det er vanskelig å se at noen av disse forskjellene skulle medføre at barn står i en annen stilling enn ektefeller ved spørsmålet om de er et eget skattesubjekt. Prinsipielt sett må det anses å være uten betydning for spørsmålet at sambeskatningen teknisk sett er løst ulikt i de to tilfellene. Det er heller ingen tradisjon i teori og praksis for å betrakte sambeskatningsregelen for barn og foreldre som et grunnlag for å anse dem som ett skattesubjekt.⁴⁴

Barn må etter dette betraktes å være selvstendige skattesubjekter. Det er dermed lite som skulle tilsi at barn står i en særstilling når det gjelder spørsmålet om hvorvidt deres aktivitet skal tillegges betydning for skattyter.

4.2 Andre

Skatteloven inneholder ingen bestemmelser som særregulerer de skatterettslige konsekvenser av at skattyter har slektskap av fjernere art enn barn og ektefelle. Enn mer må det gjelde for fjerne slekt at disse ikke står i noen særstilling. Spørsmålet om hvorvidt aktivitet utøvet av personer med fjernere slektskapsbånd kan tillegges betydning for skattyter, fortjener dermed ingen selvstendig behandling.

4.3 Oppsummering

Etter dette kan det konstateres at det ikke finnes grunnlag for at øvrige familiemedlemmer skal betraktes annerledes enn andre når spørsmålet er om aktivitet utøvet av dem skal tillegges betydning for skattyter.

⁴⁴ Zimmer (2009) s. 403.

5 Oppdragstager

5.1 Innledning

Et forhold som går igjen i ulike rettskildefaktorer, er betydningen av at skattyter har satt bort arbeid eller deler av arbeid til en annen. Jeg ser her bort fra de tilfeller der skattyter er et selskap og arbeidet er utført av selskapets ansatte. Som nevnt innledningsvis, oppfatter jeg dette som skattyterens egne handlinger.

Samlebetegnelsen «oppdragstager» er den beste betegnelsen jeg har funnet for denne gruppen. Jeg legger imidlertid ikke mer i uttrykket enn det som akkurat er nevnt, at skattyter har satt bort arbeid til en annen.

Subjektskonstellasjonene vil i disse tilfellene være mer sammensatt enn i det foregående. Når spørsmålet angår ektefeller og andre familiemedlemmer, vil alle involverte naturligvis være fysiske personer. I tilfellene som drøftes i det følgende, vil skattyter kunne være en fysisk person eller et selskap, og det samme vil gjelde oppdragstager. Selv om en eller begge parter er et selskap, er det ikke uten videre gitt at parten er et eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (2). Betydningen av dette, og skattesubjektskonstellasjon for øvrig, vil bli omtalt til slutt.

5.2 Kontrakten

Et særegent forhold for tilfellene som behandles i det følgende, er at det gjerne foreligger en kontrakt mellom partene. Den vil regulere både hvilke aktiviteter oppdragstager skal utføre, og på hvilke vilkår han har krav på betaling.

Et første spørsmål er dermed hvilken betydning kontrakten får ved vurderingen av om hvorvidt medhjelperens aktivitet kan tillegges betydning for skattyter.

Et forhold som uten videre kan fastslås, er at partene gjennom avtale ikke kan sette skattereglene til side, herunder med bindende virkning avtale hvem en gitt aktivitet skal tillegges betydning for.

En annen sak er at måten partene seg imellom innretter forholdet på, vil få skatterettslige konsekvenser. Som ledd i å avklare hva som gjelder mellom partene, spiller kontrakten en sentral rolle. Kontrakten har da imidlertid utelukkende betydning som bevis for å avklare faktum. Betydning som rettskildefaktor vil den ikke ha i en slik sammenheng.

5.3 Rt. 2013 s. 421 (Tronviken)

5.3.1 Innledning

I dommen inntatt i Rt. 2013 s. 421 (Tronviken-dommen) har Høyesterett tatt stilling til spørsmålet om på hvilke vilkår en annens aktivitet kan tillegges betydning for skattyter i tilfeller der skattyter har satt bort arbeid til andre.

Det Høyesterett omtaler som tilordningsspørsmålet,⁴⁵ var hovedspørsmålet i saken og dommen vil dermed bli bredt omtalt i det videre. Jeg vil først referere hovedtrekkene i Høyesteretts uttalelser, og deretter underlegge dem en analyse. Som det vil fremgå, mener jeg det er grunnlag for å rette noen innvendinger mot dommen.

5.3.2 Saksforhold

Tronviken ANS (Tronviken) hadde ervervet ca. 300 misligholdte fordringer. Inndrivelsen av dem gav en betydelig gevinst hos Tronviken. Inndrivelsen av fordringene hadde Tronviken imidlertid ikke stått for selv, men satt bort til inkassoselskap. Avtalen med inkassoselskapene var at disse skulle få betalt 20-25% av det beløp som ble innbetalt.

⁴⁵ Denne terminologien har jeg innvendinger mot, noe jeg tar jeg opp senere i omtalen av dommen.

Partene, Tronviken ANS og Staten v/ Skatt øst, var enige om at inndrivelsen, som inkassoselskapet hadde stått for, utgjorde virksomhet i skattelovens forstand. Det var også enighet om at det i Tronviken ikke var utøvet noen aktivitet som tilfredsstilte kravene til virksomhet. Det sentrale spørsmålet var etter dette om inkassoselskapenes aktivitet kunne trekkes inn ved vurderingen av om Tronviken hadde drevet skattepliktig virksomhet, med den følge at gevinsten hos Tronviken måtte anses å være skattepliktig virksomhetsinntekt, jf. sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-30. Dette svarte Høyesterett bekreftende på.

Tronvikens påstand om at gevinsten ved innfrielsen av fordringene var innvunnet utenfor virksomhet og dermed var skattefri etter sktl. § 9-3 (1) bokstav c nr. 1, ble ikke tatt til følge.

Dommen er enstemmig.

5.3.3 Høyesteretts vurdering

Slik saken stod for Høyesterett, var altså det sentrale spørsmålet om hvorvidt Tronviken kunne tilordnes aktiviteten i inkassoselskapene.

Før førstvoterende tar stilling til de konkrete forhold i saken, kommer han med noen generelle uttalelser som angår regning og risiko-vilkåret, virksomhetsbegrepet og tilordningsspørsmålet mer generelt.

Førstvoterende begynner med å fastslå at regning og risiko-vilkåret har betydning for spørsmålet om hvorvidt aktiviteten kan tilordnes Tronviken. Han uttaler at vilkåret har en dobbelt funksjon; dels som moment når virksomhetsinntekter skal avgrenses mot arbeidsinntekter i tjenesteforhold, og dels «under spørsmålet om hvem en virksomhetsinntekt skal tilordnes». Det er den sistnevnte funksjon som gjør at momentet får betydning i saken (33).

Videre følger flere uttalelser om hva som ligger i dette vilkåret. Førstvoterende uttaler at når vilkåret benyttes som moment i avgrensningen mot arbeidsinntekt, vil honorarstruktur, avtalebestemmelser om kostnadsdekning og instruksjonsmyndighet med videre stå sentralt. Når det gjelder tilordningsspørsmålet, uttaler han at perspektivet må bli «bredere» (34).

I denne sammenheng viser førstvoterende til Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen-dommen) som gjaldt spørsmålet om hvorvidt gevinst ved salg av nyoppførte boliger på en tomt skulle beskattes som virksomhetsinntekt. Dette hadde Høyesterett svart bekreftende på, og i den sammenheng påpekt at det ikke kunne tillegges betydning at Huseby Kvaalen ved oppføringen av boligen hadde benyttet seg av både av forretningsfører og byggmester mv. (35).

Førstvoterende uttaler om Huseby Kvaalen-dommen at det i den ble lagt vekt på «hvem som eide tomten, hvem som tok initiativ til utbyggingen og hvem som satte den i gang med fortjeneste for øye». Etter førstvoterendes synspunkt «må dette være sentrale kriterier i vurderingen av hvem en virksomhet skal tilordnes.» Han slutter videre fra dette at det må avgjøres «hvem som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvem den først og fremst kommer til gode. I dette ligger at man blant annet må se hen til om skattyter bærer tap og får gevinst av det Tronviken har kalt «grunninvesteringen» » (36).

I tillegg uttaler han, med henvisning til Huseby Kvaalen-dommen, at det er «på det rene at en aktivitet kan tilordnes en skattyter som virksomhet selv om den ikke er utøvet av skattyteren selv.» Det samme finner han også støtte for i forarbeidene (37).

Deretter følger en uttalelse om at det ved vurderingen av om en aktivitet kan tilordnes en skattyter som virksomhet, må trekkes opp en grense mot passiv kapitalplassering. Det vises til at aktiviteten må ha et visst omfang og en viss varighet, og at kapitalforvaltning i beskjeden målestokk faller utenfor (38).

Førstvoterende går så over til en vurdering av den foreliggende sak.

Han fastslår først at Tronvikens formål med ervervet av fordringsmassen var å oppnå gevinst. Selv om inndrivelsen ble satt bort, beholdt Tronviken eiendomsretten til fordringene og den økonomiske interessen i dem. Overskuddet etter fradrag for inkassoselskapenes provisjon, tilfalt Tronviken, som også måtte bære et eventuelt tap. Med grunnlag i dette konkluderer retten med at hovedinteressen i aktiviteten har ligget hos Tronviken og at aktiviteten i inkassoselskapene er utført på vegne av Tronviken. Derved finner han at saken er en parallell til Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen-dommen), slik at resultatet vanskelig kan bli et annet (39).

Dessuten viser han til at en annen løsning vil kunne åpne for store omgåelsesmuligheter. (40).

Fordringsmassens karakter mener han gir grunnlag for at det for Tronvikens del ikke vil være snakk om passiv kapitalforvaltning. Det ble vektlagt at det for å oppnå innbetalinger på en slik fordringsportefølje kreves tett oppfølging og stor innsats. Tronvikens investering ville ikke ha stor verdi uten inndrivelsen, slik at inndrivelsen måtte ses i sammenheng med selskapets eierskap til fordringene (41). Videre ble det med støtte i bindende forhåndsuttalelser uttalt at selve innehavet av en fordringsmasse som krever så stor aktivitet, må anses som skattepliktig virksomhet (42).

De konkrete bestemmelsene i avtalen mellom Tronviken og inkassoselskapene finner Høyesterett det ikke nødvendig å gå nærmere inn på. Det avvises at «no cure, no pay»-klausulen eller i hvilken grad Tronviken skal stå for kostnadsdekning kan tillegges betydning, slik saken ligger an. Heller ikke Tronvikens anførsel om manglende instruksjonsmyndighet overfor inkassoselskapene finner han grunn til å tillegge betydning. Han bemerker imidlertid at Tronviken hele tiden har eid fordringene, selv valgt inkassoselskaper og vil kunne si opp avtalen med dem med avtalt varsel. På det grunnlag finner han at det ikke er treffende å si at Tronviken ikke har hatt instruksjonsmyndighet (43).

Høyesterett konkluderte etter dette med at Tronvikens gevinst var innvunnet i virksomhet, slik at skattefritaket i sktl. § 9-3 (1) bokstav c nr. 1 ikke kom til anvendelse.

5.3.4 Analyse av dommen

5.3.4.1 Innledning

Jeg vil i det følgende analysere de skatterettslige sidene av dommen. Analysen vil forhåpentlig danne grunnlag for å si noe om hvilken betydning oppdragstagers aktivitet har, ved vurderingen av om skattyter har drevet virksomhet.

Før jeg går over til å analysere de rettslige sidene ved dommen, finner jeg grunn til først å komme med noen bemerkninger knyttet til terminologien Høyesterett har benyttet. Høyesteretts terminologi avviker fra den jeg bruker ellers i fremstillingen. Bemerkningene knytter seg til uttrykket «tilordning av virksomhetsinntekt». Jeg mener denne terminologien til en viss grad kan tilsløre det som egentlig er spørsmålet.

5.3.4.2 Høyesteretts terminologi

Terminologien «tilordning av virksomhetsinntekt» kan gi grunn til å minne om at spørsmålet, både i dommen og i fremstillingen for øvrig, er hvem en gitt aktivitet skal tillegges betydning for.

Høyesterett bruker uttrykket «tilordning av virksomhetsinntekt». Terminologien kan gi inntrykk av at spørsmålet er hvem som skal skattlegges for fordelene. Tilordning av fordeler er imidlertid ikke problemstillingen, hverken i dommen eller i fremstillingen her. Det var i dommen ikke et spørsmål om det var inkassoselskapene eller Tronviken som skulle tilordnes gevinsten. Det var på det rene at det var Tronviken som hadde innvunnet gevinsten. Det var den skattemessige bedømmelse av gevinsten det var tvil om. Dette er et spørsmål som i sin tur beror på hvilke aktiviteter som kan tillegges betydning for skattyter.

Uttrykket «tilordning av virksomhetsinntekt» kan i den sammenheng hvor det er brukt i dommen, lede til at man blander sammen to forhold som prinsipielt sett bør holdes adskilt.

Som det fremgår kan det altså være grunn til å reise spørsmål ved om uttrykket «tilordning» er en egnet betegnelse for problemet. Som tidligere nevnt, er termen «tilordning» i skatterettslitteraturen et innarbeidet uttrykk brukt når problemet er å avgjøre hvilket skattesubjekt som skal skattlegges for den enkelte inntektspost og hvilket subjekt som kan kreve fradrag for den enkelte utgiftspost.⁴⁶ En inntektspost skal bare skattlegges hos ett skattesubjekt. Terminologien «tilordning» benyttet om aktiviteter, kan dermed gi inntrykk av at én og samme aktivitet bare kan tillegges betydning for ett skattesubjekt, noe som ikke er tilfellet. En og samme aktivitet kan tillegges betydning for flere skattesubjekter. Det er god grunn til å unngå tilordningsterminologien når det er snakk om hvem en gitt aktivitet kan tillegges betydning for, slik at man unngår sammenblanding, jf. mine innvendinger til BFU 04/06. Ulik terminologi kan bidra til å klargjøre at det er forskjellige spørsmål man står overfor.

For å unngå denne kilden til uklarhet, har jeg valgt å formulere problemstillingen ved å benytte terminologien «hvem en gitt aktivitet kan tillegges betydning for». Denne terminologien vil også bli benyttet ved analysen av dommen, selv om Høyesterett har valgt annerledes.

5.3.4.3 Dommens rettslige sider

Spørsmålet Høyesterett tar stilling til, er altså hvorvidt inkassoselskapenes aktivitet kan tillegges betydning for Tronviken ved virksomhetsvurderingen. Dommen inneholder flere uttalelser som har betydning for spørsmålet.

To forhold gjør dommen spesielt interessant for spørsmålet om hvorvidt en annens aktivitet kan tillegges betydning for skattyter. For det første bidrar den til å avklare hvilken betydning det har i denne sammenheng at en aktivitet er utøvet for skattyterens regning og

⁴⁶ Zimmer (2009) s. 88.

risiko. For det andre belyser den hva man skal legge i dette vilkåret når det benyttes for å ta stilling til om en aktivitet skal tillegges betydning for skattyter.

5.3.4.3.1 Regning og risiko-vilkårets innhold

Jeg vil først ta for meg hvilke slutninger dommen gir grunnlag for om regning og risiko-vilkårets innhold.

Førstvoterende uttaler at vilkåret først og fremst er et moment for å avgrense virksomhetsinntekter fra arbeidsinntekter i tjenesteforhold.

At en aktivitet er utøvet for skattyterens regning og risiko, er ett av momentene forarbeidene utpeker som relevant for virksomhetsvurderingen. Regning og risiko-vilkåret er utdypet i rettspraksis⁴⁷ og juridisk teori.⁴⁸ Som førstvoterende uttaler, er honorarstruktur, avtalebestemmelser om kostnadsdekning, instruksjonsmyndighet med videre sentrale momenter når vilkåret skal benyttes som moment for å avgrense virksomhet mot arbeid i tjenesteforhold. Det er ikke nevnt av førstvoterende, men det sentrale med disse momentene er at de indikerer hvorvidt skattyter har resultatansvar.⁴⁹

Førstvoterende slår videre fast at regning og risiko-vilkåret har en «dobbel funksjon». I tillegg til å være et moment for å avgrense virksomhet mot arbeidsinntekt i tjenesteforhold, har det også betydning for spørsmålet om en aktivitet kan tillegges betydning for skattyter. Om innholdet i vilkåret når det benyttes i den sammenheng, uttaler han at perspektivet må bli «bredere».

Førstvoterendes formulering gir grunn til å reise spørsmål ved om de tradisjonelle momentene som angår resultatansvar (honorarstruktur, kostnadsdekning,

⁴⁷ Rt. 1994 s. 1064 (Bye), Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon) og Rt. 2002 s. 996 (Skoog Hedrén).

⁴⁸ Berg-Rolness (2009) s. 72 flg.

⁴⁹ Berg-Rolness (2009) s. 72.

instruksjonsmyndighet mv.), ikke er har relevans når innholdet i regning og risiko-vilkåret skal fastlegges med sikte på å avgjøre om en aktivitet skal tillegges betydning for skattyter.

Førstvoterende kommer lenger ut i dommen med uttalelser som utdyper hva det «bredere» perspektiv innebærer. Han uttaler at man må ta stilling til «hvem som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvem den først og fremst kommer til gode». Formuleringen må anses å gi en dekkende beskrivelse av hva det innebærer at en aktivitet er utøvet for en skattyters regning og risiko. Samtidig gir etter min mening uttalelsen støtte til den antagelsen at resultatansvaret (honorarstruktur, kostnadsdekning og instruksjonsmyndighet), ikke står sentralt i vurderingen.

Inntrykket bekreftes i den delen av dommen der Høyesterett drøfter de konkrete sidene ved saken. Der kan det se ut som om Høyesterett ikke legger de tradisjonelle momentene vekt. I dommens premiss 43 uttaler førstvoterende at han ikke finner det nødvendig å gå nærmere inn på avtalen mellom Tronviken og inkassoselskapene. Deretter nevner han elementer i avtalen som han finner ikke kan ha betydning i saken. Det gjelder avtalevilkårene om at vederlaget er basert på et «no cure, no pay»-prinsipp, i hvilken grad Tronviken hadde plikt til å dekke utgifter, samt instruksjonsmyndigheten. I praksis innebærer dette at de nevnte momenter honorarstruktur, avtalebestemmelser om kostnadsdekning og instruksjonsmyndighet, ikke er tillagt vekt i saken.

Derimot er det lagt vekt på at Tronviken beholdt eierforholdet til fordringene og den økonomiske interessen i dem, videre at overskuddet etter fradrag for inkassoselskapenes provisjon har tilfalt Tronviken og at Tronviken hadde måttet bære eventuelt tap.

De momenter som Høyesterett har tillagt vekt, knytter seg ikke til de tradisjonelle momentene som angir hvem som har resultatansvar. Det kan i første omgang synes som Høyesterett med dette har satt regning og risiko-vilkåret til side. Dette vil etter min mening ikke være helt riktig betraktningssmåte. Det er heller grunn til å betrakte de momenter som

angår resultatansvar på den ene siden, og den bredere interessevurderingen på den andre, som to ulike sider av regning og risiko-vilkåret.

Det kan dermed se ut til at ulike sider ved vilkåret har betydning alt ettersom det er skattyterens egen eller andres aktivitet som skal vurderes, og at vurderingen ikke blir lik i de to tilfeller. Ved vurderingen av skattyterens egen aktivitet, står momenter som angir hvorvidt skattyter har resultatansvar, sterkt. Ved vurderingen av andres aktivitet, vil andre momenter enn resultatansvar ha betydning.

Den rettskildefaktor som førstvoterende støtter seg til i denne sammenheng er dommen inntatt i Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen). Som jeg vil redegjøre for i det følgende, mener jeg det ikke er grunnlag for å slutte svært mye fra den om hva som skal være avgjørende for om oppdragstagerens aktivitet kan tillegges betydning for skattyter. Det blir for dette formålet nødvendig først å redegjøre for dommen mer generelt.

5.3.4.3.2 Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen)

Dommen inntatt i Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen) regnes som gjeldende prejudikat for spørsmålet om hvorvidt det er anledning til å ta andres aktiviteter i betraktning ved vurderingen av om skattyter driver virksomhet.⁵⁰ Dette spørsmålet synes imidlertid ikke å ha vært omstridt i saken. Ikke alle premissene i dommen har derfor interesse for fremstillingens problemstilling. Omtalen i det følgende vil begrenses til den del av dommen som har relevans, med mindre annet er nødvendig for forståelsen.

Saksforholdet var som følger: Huseby Kvaalen arvet en tomt i år 1900. Hun lot oppføre 11 boliger som hun solgte til ulike kjøpere i år 1961, 1963 og 1964. For Høyesterett var spørsmålet om gevinsten ved salg av to tremannsboliger i 1964 var innvunnet i virksomhet. Høyesterett kom med grunnlag i (nå opphevede) byskatteloven § 37 (2) annet punktum til at gevinsten var innvunnet som del av et «forretningsforetagende», en spesialregel for salg av fast eiendom. Gevinsten ble dermed ansett å være skattepliktig virksomhetsinntekt.

⁵⁰ Jf. Rt. 2013 s. 421 (Tronviken) premiss 37.

Dommen er enstemmig.

Som del av begrunnelsen for om oppføring og salg av boligene utgjorde et «forretningsforetagende», herunder om tiltaket hadde hatt «et visst omfang» og om det var «utfoldet en viss aktivitet», faller det en uttalelse som har betydning i vår sammenheng (s. 1574).

Det uttales at «[b]yggearbeidene var satt i gang av Lilly Huseby Kvaalen. At hun under dette brukte forretningsfører, byggmester m.v. kan ikke tillegges noen betydning».

Det interessante med dommen i denne sammenheng er altså at den inneholder en uttalelse om at det er uten betydning at arbeid er utført av andre enn Huseby Kvaalen selv.

Førstvoterende i Tronviken-dommen trekker relativt klare slutninger fra Huseby Kvaalen-dommen om på hvilke forutsetninger en annens aktivitet kan tillegges betydning for skattyter. Han uttaler at det i Huseby Kvaalen dommen ble vektlagt «hvem som tok initiativ til utbyggingen og hvem som satte den i gang med fortjeneste for øye». Fra dette igjen trekker han den tidligere omtalte slutningen om at det avgjørende for spørsmålet er «hvem som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvem den først og fremst kommer til gode».

Premissene i Huseby Kvaalen-dommen gir etter min mening ikke grunnlag for å trekke så vidt klare slutninger. Det er ikke direkte uttalt i Huseby Kvaalen-dommen at eierforhold til boligen, samt hvem som hadde fortjenesten, var momenter som ble vektlagt. Elementene inngikk riktignok i faktum, og det skal selvsagt ikke utelukkes at de i realiteten ble tillagt vekt. Prinsipielt sett er dette imidlertid noe annet enn at de ifølge dommen rettslig sett er relevante. Ut over det faktum at byggeaktiviteten faktisk ble tillagt vekt for Huseby Kvaalen, gir dommen etter min mening ikke grunnlag for å trekke svært mange slutninger om de momenter som for Høyesterett var avgjørende i så måte.

Et annet poeng er at spørsmålet om byggeaktiviteten kunne tillegges betydning for Huseby Kvaalen, ikke var blant dem partene tvistet om. Anførlene for Høyesterett og byretten, slik de fremgår av høyesterettsdommen, tyder på at spørsmålet om hvorvidt forretningsførerens og byggmesterens aktivitet skulle tillegges betydning for Huseby Kvaalen, ikke har vært omstridt. Spørsmålet ser ikke ut til å være belyst av partene i Huseby Kvaalen-dommen overhodet. Det er dermed grunn til å tillegge uttalelsen om dette mindre vekt, idet den tar form av et obiter dictum.

Resultatet av dette er etter min mening at Høyesterett i Tronviken-dommen trekker slutninger fra en dom der spørsmålet ikke har vært omstridt, og derfor ikke ble grundig belyst, og bygger på dem i en sak der spørsmålet krever en nærmere begrunnelse. Dette innebærer ikke nødvendigvis at momentene som Høyesterett mener å kunne utlede av Huseby Kvaalen-dommen, er uten relevans i denne sammenheng. Jeg påpeker likevel at Huseby Kvaalen-dommen synes å gi liten dekning for å hevde at så er tilfellet.

Som det fremgår, mener jeg det ikke er grunnlag for å slutte svært mye fra Huseby Kvaalen-dommen om hva som skal være avgjørende for om oppdragstagerens aktivitet kan tillegges betydning for skattyter.

5.3.4.3.3 Hensynet til mulig omgåelse av skattereglene

At Høyesterett i Tronviken-dommen har dempet betydningen av resultatansvaret, indikerer etter min mening at andre tungtveiende hensyn har gjort seg gjeldende i saken.

I dommens premiss 40 nevnes hensynet til mulig omgåelse av skattereglene. Dette fremkommer nærmest som et supplerende støttehensyn til det øvrige resonnementet. Hensynet trekker i retning av at inkassoselskapenes aktivitet må tillegges betydning for Tronviken. Etter min mening er det grunn til å anta at omgåelsesbetraktninger og muligens reelle hensyn mer generelt har veid tyngre enn det det er gitt uttrykk for. Som jeg vil redegjøre for i det følgende, kan omgåelseshensynet i større grad enn de øvrige

rettskildefaktorer, begrunne at resultatansvaret ikke vil kunne ha avgjørende vekt når man skal ta stilling til om andres aktivitet kan tillegges betydning for skattyter.

At omgåelseshensynet synes å være tillagt vekt på bekostning av momentet resultatansvar, bygger på en forutsetning om at en vurdering som utelukkende skulle bero på resultatansvarskriteriet, ville åpne for omgåelse av skattereglene. Spørsmålet om hvorvidt dette er tilfellet, kan undersøkes ved hjelp av faktum i Tronviken-dommen.

Et første spørsmål det kan være verdt å undersøke, er hvorvidt Tronviken eller inkassoselskapene hadde resultatansvar for inndrivelsen av fordringene. Med forbehold om at de følgende bemerkninger bygger på saksforholdet utelukkende slik det fremkommer i dommen, mener jeg det er finnes holdepunkter for å se det slik at fordringene da måtte anses å være inndrevet for inkassoselskapenes regning og risiko.

For det første fikk inkassoselskapene betalt bare hvis de klarte å inndrive fordringene («no cure, no pay»-klausulen). Hvis inndrivelsen mislyktes, ville inkassoselskapene måtte bære kostnadene ved inndrivelsen uten å få betalt for arbeidet. Inkassoselskapene ville med det stå dårligere enn før inndrivelsen ble gjennomført. Tronviken derimot, ville ikke ha utgifter ved en mislykket inndrivelse, og ville dermed hverken stå bedre eller dårligere enn før inndrivelsen. Den samme betalingsstruktur innebærer at kostnadene ved inndrivelsen ut over provisjonen, var kostnader inkassoselskapene måtte dekke selv. Honorarstrukturen og avtalevilkår om kostnadsdekning tilsa dermed at innkassoselskapene – og ikke Tronviken – hadde resultatansvar, et moment førstvoterende ikke nevner, men som i juridisk litteratur⁵¹ som nevnt, er utpekt som det sentrale. Høyesterett fant heller ikke å kunne vektlegge momentet om instruksjonsmyndighet. Ingenting i faktum tyder på at Tronviken hadde mulighet til å instruere om på hvilken måte arbeidet skulle utføres. Manglende instruksjonsmyndighet hos Tronviken trekker også i retning av at inkassoselskapene hadde resultatansvar.

⁵¹ Berg-Rollnes (2009) s. 72.

På denne bakgrunn er det mye som taler for at en vurdering som hadde støttet seg utelukkende på momenter angående resultatansvar, ville medført at selve inndrivelsen måtte anses å være utført primært for inkassoselskapenes regning og risiko.

Hvis Tronviken ikke hadde satt bort inndrivelsen til inkassoselskapene, ville Tronviken selv måttet dekke utgiftene ved inndrivelsen, også der fordringene ikke gav inntekt. Avtalen med inkassoselskapene som innbefattet en «no cure, no pay»-klausul, gjør at kostnadene (risikoen) ved inndrivelsen er veltet over på inkassoselskapene. Derimot synes Høyesterett å mene at en slik klausul ikke endrer bildet fullstendig for Tronviken. Dette gir et rimelig resultat. Tronviken vil fortsatt beholde interessen i fordringene. Klausulen er for øvrig forhandlet frem mellom partene, og vil normalt bare kunne fremforhandles hvis inkassoselskapet, som driver egen forretning med krav til inntjening, regner med at fordringene lar seg inndrive.

Hvis resultatansvaret skulle være avgjørende, ville dette kunne åpne for en mulighet for enkel omgåelse av skattereglene. Faktum i Tronviken-dommen illustrerer at man ved å sette bort arbeid til andre gjennom kontrakt, med avtaleklausuler som ikke kan betraktes som svært uvanlig, kunne forhindre at andres aktivitet ble tillagt betydning for en selv. Dette til tross for at, man ved aktiviteten hadde innvunnet en betydelig gevinst, som tilfelle var i Tronviken-dommen.

Som saken illustrerer er resultatansvar ikke tilstrekkelig til å fange opp andre skattesubjekter som vil kunne ha en interesse i at aktiviteten blir utøvet. Selv om bare inkassoselskapene ville tape på en mislykket inndrivelse (resultatansvar), ville en vellykket inndrivelse medføre at både Tronviken og inkassoselskapene kom bedre ut. Det sistnevnte forhold fanges ikke inn av momenter som vektlegger resultatansvar.

Det er grunn til å anta at hensynet til faren for omgåelse har veid særlig tungt i denne saken. Alternativet til å betrakte Tronvikens gevinst som virksomhetsinntekt var å anse den som i sin helhet unntatt fra skatteplikt, jf. sktl. § 9-3 (1) bokstav c nr. 1. Det kan tenkes at

hensynet ikke ville veie like tungt hvis alternativet var en annen type skattepliktig inntekt, for eksempel alminnelig kapitalinntekt som ikke var unntatt fra skatteplikt. Som vi har sett tidligere i fremstillingen vil imidlertid forskjellen i skattebelastningen mellom kapitalinntekt utenfor i og utenfor virksomhet undertiden også kunne bli stor (jf. pkt. 1.3), slik at betydningen av at gevinsten for Tronviken ved motsatt utfall ville bli skattefri, ikke må overdrives.

Resonnementet ovenfor kan tyde på at hensynet til mulig omgåelse av skattereglene er tillagt større vekt enn det er gitt uttrykk for i dommen. Dette vil i så fall innebære at dommen formelt sett ikke gir uttrykk for det som reellt sett har vært avgjørende for resultatet. En slik rettsanvendelse er ikke ukjent.⁵² Årsaken til at Høyesterett undertiden begrunner resultatet på en annen måte enn det rettskildefaktorene reellt sett gir grunnlag for, kan skyldes flere forhold.⁵³ I Tronviken-dommen synes det mest nærliggende å anta at Høyesterett har sett det fordelaktige i å utlede resultatet av de alminnelige skattereglene, fremfor å i større grad støtte seg til omgåelsesbetraktninger. For et så praktisk tilfelle som at arbeid settes bort til andre, vil det være en fordel at skattereglene kan utledes av de alminnelige skattereglene. Et annet poeng er at resultatet ved dette fremstår som grunnet på mer autoritative rettskildefaktorer enn om resultatet i det fulle og hele var begrunnet med hensynet til en mulig omgåelse. Noen betydning for utfallet i saken, vil en slik rettsanvendelse derimot ikke ha.

5.3.4.3.4 Kontrakten

Innledningsvis i dette kapittelet omtalte jeg betydningen av kontrakten. Den regulerer forholdet mellom partene og vil på den måten klargjøre hvordan partene har innrettet seg. Poenget der var at måten partene innretter seg på, vil få skatterettslige konsekvenser. Dette standpunkt vil kunne opprettholdes.

⁵² Se Eckhoff (2001) s. 396.

⁵³ Se Eckhoff (2001) s. 396 flg.

Med Tronviken-dommen er det imidlertid grunn til å reise spørsmål ved om hvor stor betydning de enkelte avtalevilkår har for spørsmålet om hvilke skattesubjekter en gitt aktivitet kan tillegges betydning for. Når vurderingen i tråd med uttalelsene i dommen i stedet bygger på hvem som har den «reelle interessen» i aktiviteten og hvem den først og fremst «kommer til gode», vil betydningen av de enkelte avtalevilkår som regulerer kostnadsdekning osv., svekkes. Det kan reises spørsmål ved om det om overhodet ligger en realitetsbegrensning .

5.3.4.4 Betydningen av dommen

Det siste spørsmålet som må vurderes i tilknytning til Tronviken-dommen, er dommens betydning for spørsmålet om hvilke aktiviteter som kan tillegges virkning for skattyter.

Dommen omhandler forholdet mellom en oppdragsgiver og oppdragstager. Resultatet i dommen ble som vi har sett, at oppdragstagerens aktivitet måtte tillegges betydning for oppdragsgiver. Det må med dommen være klart at spørsmålet om hvorvidt aktiviteten er utøvet for skattyterens regning og risiko er det sentrale spørsmål i vurderingen av om en aktivitet kan tillegges betydning for skattyter ved spørsmålet om han driver virksomhet.

Dommen gir grunn til å anta at den samme vurderingen vil være avgjørende også der spørsmålet er reist mellom parter som ikke er oppdragsgiver og oppdragstager. Dette skyldes særskilt at uttalelsene i begynnelsen av dommen er formulert svært generelt.

Et annet forhold som kunne tenkes å ha betydning for dommens rekkevidde, er at Tronviken og inkassoselskapene alle sammen var selskaper. Derimot synes heller ikke dette forhold å være tillagt vekt. Det samme gjelder det faktum at Tronviken var et ansvarlig selskap og således ikke et eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (2) bokstav a. Det er dermed lite i dommen som gir grunn til å anta at resultatet ville blitt et annet hvis Tronviken ikke var et selskap, men for eksempel en fysisk person. Det samme gjelder hvis man hadde byttet ut inkassoselskapene med et annet skattesubjekt.

Som nevnt fikk de konkrete avtalevilkår om honorarstruktur, kostnadsdekning og instruksjonsmyndighet underordnet betydning. Det kan således vanskelig holdes mot dommen at den er konkret begrunnet i det avtaleforholdet som bestod mellom partene. Det vurderingstemaet som i stedet ble avgjørende, at Tronviken hadde den «reelle interessen» i aktiviteten, lar seg i større grad generalisere.

Samlet sett gjør dette at dommen vil kunne ha relevans i andre saker der spørsmålet skulle oppstå, selv om saksforholdet ikke på alle punkter skulle være identisk. På bakgrunn av det som er sagt, må dommen anses å ha stor rekkevidde.

Som den eneste rettsavgjørelsen fra Høyesterett der spørsmålet har vært til behandling, må avgjørelsen dessuten tillegges stor vekt. Dette gjelder spesielt i og med at lovtekst, forarbeider og øvrige rettskildefaktorer i mindre grad belyser spørsmålet. At dommen er enstemmig og ikke bød på tvil,⁵⁴ styrker dommens vekt.

Avslutningsvis nevner jeg at Høyesterett i dommen henviser til, og støtte seg på, to bindende forhåndsuttalelser.⁵⁵ Jeg finner ikke grunn til å nærme inn på dem, i og med at Høyesterett nå har vurdert det aktuelle spørsmålet.

5.4 Lignings-ABC

At det er regning og risiko-kriteriet som står sentralt ved aktivitetstilordningen, støttes av uttalelser i Lignings-ABC.⁵⁶ Der heter det at:

«Når skattyter har satt bort arbeidet til en selvstendig næringsdrivende, f.eks. advokat, må det vurderes konkret om den andres aktivitet kan tilordnes skattyter, dvs. om aktiviteten utøves for skattyterens regning og risiko».

⁵⁴ Dommens premiss 45.

⁵⁵ Jf. BFU 22/06 (formodentlig en skrivefeil for 21/06) og BFU 24/06.

⁵⁶ Lignings-ABC (2012-2013) s. 1478.

Eksempelet i denne uttalelsen er identisk med saksforholdet i Huseby Kvaalen-dommen, der forretningsførerens aktivitet ble tillagt vekt ved spørsmålet om Huseby Kvaalen hadde drevet virksomhet.

Uttalelsen peker kun ut aktivitet utført av «selvstendig næringsdrivende». Det kan reises spørsmål ved hvor mye man skal legge i akkurat dette. Hvis regning og risiko-kriteriet først er oppfylt, er det vanskelig å finne hensyn som skulle begrunne at det samme ikke skal gjelde også for andre enn selvstendig næringsdrivende. Dette støttes dessuten av forarbeidene,⁵⁷ slik disse må forstås (jf. pkt. 3.3).

Generelt sett er det grunn til å utvise forsiktighet ved å tillegge uttalelser i Lignings-ABC stor vekt.⁵⁸ Vektspørsmålet kommer imidlertid ikke på spissen all den tid de slutninger den gir grunnlag for å trekke, støtter opp om det som kan utledes av de øvrige rettskilder.

5.5 Oppsummering

Samlet sett viser gjennomgangen at oppdragstagernes aktivitet kan tillegges betydning for skattyter.

Det avgjørende må etter dommen inntatt i Rt. 2013 s. 421 (Tronviken) være at aktiviteten er utøvet for skattyterens regning og risiko. Vurderingen av om dette er tilfellet, kan ikke utelukkende bero på hvorvidt skattyter har resultatansvar. Hensynet til mulig omgåelse av skattereglene taler for at andre momenter vil ha vekt. Først og fremst vil det være spørsmål om hvorvidt skattyter har reell interesse i aktiviteten.

⁵⁷ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 48.

⁵⁸ Zimmer (2009) s. 58.

6 Aktivitetsutøverens forhold

Som vi har sett, kan en aktivitet utført av andre tillegges betydning for skattyter. En egen rettslig problemstilling, er hvilke konsekvenser det får for den egentlige aktivitetsutøver at dennes handlinger tillegges betydning for andre. Spørsmålet er om det faktisk at aktiviteten tillegges betydning for en annen, begrenser betydningen en aktivitet vil ha for ham selv. I motsatt fall tillegges én og samme aktivitet betydning for flere skatteskattesubjekter.

Som vi har sett følger det av tilordningsprinsippet at en skattepliktig «fordel» bare skal skattlegges hos én skattyter.⁵⁹ Trekker man en parallell fra dette, vil en aktivitet bare kunne tillegges betydning for én skattyter. Parallellen er så nærliggende at både tilordningsterminologien⁶⁰ og tilordningsprinsippet⁶¹ benyttes også når det skal avgjøres hvem en aktivitet skal tillegges betydning for.

Når det gjelder aktiviteter, må man se noe anderledes på problemet. Skulle man anlegge samme synspunkt som ovenfor også for aktiviteter, ville det for eksempel utelukke at en ansatts arbeid i et selskap kunne tillegges betydning for selskapet ved spørsmål om selskapet driver virksomhet. Men det er klart at en ansatts aktivitet i et selskap, vil kunne tillegges betydning både for ham selv (som arbeid) og for selskapet (som del av virksomheten). Eksempelet er egnet til å illustrere at virksomhetsbegrepet som hovedregel består av «arbeid» og/eller «kapital».

Det samme vil også gjelde der det ikke er snakk om at arbeids- eller kapitalinntekt, men virksomhetsinntekt. Hvis aktivitetsutøver Peder Ås selv driver en virksomhet og blir engasjert i utførelsen av en annens virksomhet, vil Peder Ås' aktivitet kunne tillegges betydning både for hans egen og oppdragsgiverens virksomhet. Samme aktivitet vil dermed være virksomhet for to skattytere.

⁵⁹ Muligens kan såkalt dobbelt- og kjedebeskatning sies å fravike dette, men de innvendinger mot utgangspunktet som da følger, ser jeg bort fra her.

⁶⁰ Rt. 2013 s. 421 (Tronviken).

⁶¹ BFU 04/06.

Faktum i Rt. 2013 s. 421 (Tronviken-dommen) kan benyttes som eksempel. Det at inndrivelsen av fordringene som inkassoselskapet stod for ble tillagt betydning for Tronviken, vil ikke være til hinder for at inndrivelsen blir ansett som del også av inkassoselskapets virksomhet. Tilordningsterminologien som ble benyttet, kunne indikere det motsatte. Dessuten, når vurderingstemaet i dommen ble formulert slik det ble; «det må vurderes hvem som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvem den først og fremst kommer til gode»⁶², gis det også inntrykk av at det bare er én skattyter som kan tilordnes aktiviteten. Formuleringen er dermed ikke egnet som en generell retningslinje for hvem en aktivitet kan tillegges betydning for. Den vil best egne seg der spørsmålet er reist overfor andre enn aktivitetsutøver selv.

Samlet sett er det altså slik at det forhold at ens egen aktivitet blir tillagt betydning ved vurderingen av om en annen skattyter driver virksomhet, ikke får konsekvenser for aktivitetsutøverens eget skatteforhold. Aktiviteten vil tillegges betydning også ved vurderingen av hans egen inntekt.

⁶² Rt. 2013 s. 421 (Tronviken), premiss 36.

7 Generelt om krav til tilknytning mellom skattyter og aktivitet

Som nevnt i innledningen, er formålet med fremstillingen å forsøke å utlede noen generelle kriterier som må oppfylles for at andres aktiviteter skal kunne tillegges betydning for skattyteren.

Typetilfellene som er gjennomgått, er ikke uten videre sammenlignbare på en måte som gjør det naturlig å utlede generelle kriterier fra dem. Enkelte av drøftelsene om ektefeller angår spesielle regler som bare har relevans for ektefeller, for eksempel sambeskatning. Disse kan vanskelig danne grunnlag for noen generelle betraktninger. Jeg mener likevel mye av det som er fremkommet i det foregående egner seg som grunnlag for å oppstille noen generelle kriterier.

Noen utgangspunkter er klare. For det første er det ikke tvilsomt at andres aktivitet kan tillegges betydning for skattyter. Både forarbeider⁶³ og rettspraksis⁶⁴ støtter dette. Det samme er lagt til grunn i Lignings-ABC⁶⁵ og administrative uttalelser.⁶⁶ Det nevnte rettskildematerialet gir samtidig klart uttrykk for at dette ikke gjelder ubetinget. Spørsmålet blir så på hvilke betingelser andres aktivitet kan tillegges betydning for skattyter.

Det sentrale betingelsen som må være til stede for at andres aktiviteter kan tillegges betydning for skattyter, er at aktiviteten er utøvet for skattyterens regning og risiko. Dette er lagt til grunn i forarbeidene⁶⁷ og uttalelsen i forarbeidene er fulgt opp i rettspraksis, jf. Rt. 2013 s. 421 (Tronviken). Dommens uttalelser om dette vilkårets relevans for problemstillingen, er ikke knyttet til de konkrete forholdene i saken og må dermed gjelde generelt. Det avgjørende er dermed hva man skal legge i dette vilkåret når det benyttes i denne sammenheng.

⁶³ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) s. 48.

⁶⁴ Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen) og Rt. 2013 s. 421 (Tronviken).

⁶⁵ Lignings-ABC (2012-2013) s. 1478.

⁶⁶ BFU 04/06 og BFU 09/06, forutsetningsvis.

⁶⁷ Ot.prp.nr. 86 (1997-1998), slik disse må forstås.

Hvorvidt en aktivitet er utøvet for skattyterens regning og risiko, er et moment som først og fremst benyttes for å avgrense virksomhetsinntekt mot arbeidsinntekt i tjenesteforhold. Vilkåret er utdypet i rettspraksis⁶⁸ og juridisk teori,⁶⁹ der det fremgår at det sentrale i den sammenheng er om skattyteren har hatt resultatansvaret for den aktivitet han har utøvet.

Dommen inntatt i Rt. 2013 s. 421 (Tronviken) kan tyde på at resultatansvaret ikke står så sterkt ved vurderingen av om andres aktivitet kan tillegges betydning for skattyter. Dette kan tilsi at når vurderingen ikke gjelder skattyterens egen aktivitet, har andre sider ved regning og risiko-vilkåret større vekt. Først og fremst vil dette kunne begrunnes med hensynet til mulig omgåelse av skattereglene.

Det følger av dommen at det sentrale vurderingstemaet etter dette er «hvem som har den reelle interessen i aktiviteten, og hvem den først og fremst kommer til gode».

⁶⁸ Rt. 1994 s. 1064 (Bye), Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon), Rt. 2002 s. 996 (Skog-Hedreén).

⁶⁹ Berg-Rolness (2009) s. 72.

8 Litteraturliste

Litteratur

Berg-Rolness, Gregar. *Inntekt av virksomhet*. 1.utg. Oslo, 2009.

Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære*. 5 utg ved Jan E. Helgesen. Oslo, 2001.

Lignings-ABC 2012/2013

Lødrup, Peter og Tone Sverdrup. *Familieretten*. 5. utg. Oslo, 2004.

Stoveland, Per Helge. *Kommentar til Skatteloven*. I: Norsk Lovkommentar. B. 3, 2005 s. 3002.

Zimmer, Frederik (red.). *Bedrift, selskap og skatt*. 5. utg. Oslo, 2010.

Zimmer, Frederik. *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009.

Aarbakke, Magnus. *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, 1990.

Aarbakke, Magnus. *Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett*. Oslo, 1967.

Artikler

Lindsjörn, Heide. *Virksomhetsbegrepet i skatteretten – grensen mot passiv kapitalplassering*. I: Skatterett. 2008, s. 3-29. (Sitert fra idunn.no).

Zimmer, Frederik. *Er ektefeller ett skattesubjekt eller to?*I: Lov og rett. Årg. 1978.

Lovgivning

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.

1997 Lov om folketrygd (folketrygdloven) av 28. februar 1997 nr. 19.

Stortingsvedtak

Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2013.

Stortingsvedtak om avgifter til folketrygden 2013.

Forarbeider

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) *Ny skattelov*

Ot.prp. nr. 46 (1991-1992) *Om lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.*

Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) *Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.*

Domsavsigelser

Rt. 1965 s. 1159 (Vister)

Rt. 1967 s. 1570 (Huseby Kvaalen)

Rt. 1973 s. 931 (Holst)

Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)

Rt. 1994 s. 1064 (Bye)

Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon)

Rt. 2002 s. 996 (Skoog Hedrén)

Rt. 2013 s. 421 (Tronviken)

Bindende forhåndsuttalelser

BFU 04/06

BFU 09/06

BFU 21/06

BFU 24/06